CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 15 juli 2010[1]

I — Inleiding

1. Wijn wordt in Europa al duizenden jaren in de keuken gebruikt. Reeds de Romeinse fijnproever Marcus Gavius Apicius[2], aan wie één van de eerste kookboeken wordt toegeschreven[3], bereidde zijn sauzen met wijn.[4]

2. In de onderhavige zaak gaat het dan ook niet zozeer om het juiste culinaire gebruik van wijn. Partijen in hoofdgeding zijn het zelfs uitdrukkelijk erover eens dat als wijn volgens de regels van de kookkunst in een traditionele bereiding — bijvoorbeeld boeuf bourguignon — wordt verwerkt, het eindproduct niet meer dan 5 % vol alcohol bevat.

3. Getwist wordt veeleer over de vraag of een uitsluitend voor culinair gebruik bestemde wijn, port of cognac is onderworpen aan de op het niveau van de Unie geharmoniseerde accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken en onder welke voorwaarden in voorkomend geval een vrijstelling van die accijns moet worden toegekend. De lidstaten volgen op dit gebied kennelijk uiteenlopende benaderingen.

4. Bij de litigieuze kookwijn, kookport en kookcognac gaat het om alcoholhoudende dranken waaraan door de fabrikant zout en peper is toegevoegd zodat zij — in overeenstemming met het beoogde gebruik — alleen voor de bereiding van voedsel kunnen worden gebruikt en ongeschikt zijn voor consumptie als drank. Desalniettemin gaan de Britse belastingautoriteiten[5] ervan uit dat deze producten aan de alcoholaccijns zijn onderworpen. Derhalve hebben zij beslag gelegd op een vrachtwagenlading uit Frankrijk afkomstige kookwijn, kookport en kookcognac (hierna ook: „kookalcohol") waarvoor geen accijns was betaald, bij de invoer ervan door de in Londen gevestigde

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Marcus Gavius Apicius leefde volgens de overlevering in de eerste eeuw van onze jaartelling in het antieke Rome. Plinius de Oudere beschrijft hem in zijn Naturalis Historia als de grootste brasser en smulpaap van allen („nepotum omnium altissimus gurges"; zie Plinius, *Naturalis Historia 10*, 133), die in de wieg was gelegd voor elke vorm van luxe („ad omne luxus ingenium natus"; zie Plinius, *Naturalis Historia 9*, 66).

3 — De re coquinaria („Over het koken"). Deze receptenverzameling stamt in de vorm waarin zij is overgeleverd echter waarschijnlijk uit de derde of de vierde eeuw n. Chr. en is dus niet door Apicius zelf geschreven.

4 — Zie bijvoorbeeld het aan Apicius toegeschreven recept voor *ius in elixam omnem* (saus bij alle gekookt vlees), in: De re coquinaria, 7de boek, afdeling 6.

5 — The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

levensmiddelengroothandel Repertoire Culinaire Ltd (hierna: „verzoekster") in het Verenigd Koninkrijk. Thans twist verzoekster met de Britse autoriteiten over de teruggave van de betrokken goederen.

5. Op het eerste gezicht lijkt de oplossing van deze zaak voor de hand te liggen, aangezien het Hof in zijn arrest Gourmet Classic [6] reeds heeft bevestigd dat kookwijn een accijnsgoed is. In casu wordt het Hof echter uitdrukkelijk verzocht zijn juridische beoordeling te heroverwegen en op sommige punten aan te vullen.

II — Rechtskader

A — *Unierecht*

6. Het unierechtelijke kader van de onderhavige zaak wordt gevormd door richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles [7], evenals richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken [8]. Voor de oplossing van het geschil zijn bovendien delen van de zogenoemde gecombineerde nomenclatuur relevant.

1. Richtlijn 92/12

7. De algemene bepalingen van richtlijn 92/12 regelen onder meer in welke lidstaat en op welk tijdstip de accijns op belastbare goederen verschuldigd is. Artikel 6, lid 1, van de richtlijn bepaalt:

„De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik [...]"

8. Artikel 7 van richtlijn 92/12 bepaalt onder meer het volgende:

„1. Indien in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, worden de accijnzen geheven in de lidstaat waar deze producten voorhanden worden gehouden.

6 — Arrest van 12 juni 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Jurispr. blz. I-4207).

7 — PB L 76, blz. 1.

8 — PB L 316, blz. 21.

2. Hiertoe wordt de accijns, onverminderd artikel 6, indien producten die bij toepassing van artikel 6 reeds in het verbruik zijn gebracht in een lidstaat, daarna worden geleverd of bestemd zijn om te worden geleverd in een andere lidstaat, of in een andere lidstaat worden bestemd voor de behoeften van een bedrijf dat op onafhankelijke wijze een economische activiteit uitoefent of van een publiekrechtelijke instelling, verschuldigd in die andere lidstaat.

[...]"

2. Richtlijn 92/83

9. De artikelen 19 tot en met 23 van afdeling V van richtlijn 92/83 hebben betrekking op de accijns op ethylalcohol. Artikel 19, lid 1, van die richtlijn bepaalt in dat opzicht:

„1. De lidstaten heffen accijns op ethylalcohol overeenkomstig deze richtlijn."

10. Artikel 20 van richtlijn 92/83 luidt als volgt:

„In deze richtlijn wordt onder ‚ethylalcohol' verstaan:

— alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol, ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur;

— producten van de GN-codes 2204, 2205 en 2206 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 22 % vol;

— drinkbare gedistilleerde dranken die producten al dan niet in oplossing bevatten."

11. Artikel 27 van richtlijn 92/83 behoort tot de bepalingen van afdeling VII inzake belastingvrijstellingen en regelt onder meer het volgende:

„1. De lidstaten verlenen voor de onder deze richtlijn vallende producten vrijstelling van

de geharmoniseerde accijns op de voorwaarden die zij vaststellen voor de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen en ter voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik:

[...]

e) wanneer zij gebruikt worden voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol;

f) wanneer zij rechtstreeks of als bestanddeel van een halffabrikaat worden aangewend voor de productie van levensmiddelen, gevuld of anderszins, waarvan het alcoholgehalte niet meer bedraagt dan 8,5 liter absolute alcohol per 100 kilogram product voor chocola, en 5 liter absolute alcohol per 100 kilogram product voor andere producten.

[...]

6. Het staat de lidstaten vrij bovengenoemde vrijstellingen te effectueren via teruggaaf van de betaalde accijns."

3. De gecombineerde nomenclatuur

12. De codes 2204 tot en met 2208 van de gecombineerde nomenclatuur (hierna: „GN") [9], waarnaar in artikel 20 van richtlijn 92/83 wordt verwezen, maken deel uit van hoofdstuk 22 („Dranken, alcoholhoudende vloeistoffen en azijn") en hebben betrekking op de volgende producten:

„2204	Wijn van verse druiven [...]
2204 10	— mousserende wijn:
[...]	
2204 21	— andere wijn [...] in verpakkingen inhoudende niet meer dan 2 l:
[...]	
	— — — — — met een effectief alcoholvolumegehalte van niet meer dan 15 % vol [...]
[...]	
	— — — — — witte wijn

9 — De GN is neergelegd in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB L 256, blz. 1). In casu relevant is de op de datum van goedkeuring van richtlijn 92/83, dat wil zeggen op 19 oktober 1992, vigerende versie (zie de vierde overweging van de considerans van richtlijn 92/83). Die versie stoelt op verordening (EEG) nr. 2587/91 van de Commissie van 26 juli 1991 (PB L 259, blz. 1) en is op 1 januari 1992 in werking getreden.

[...]		2207	Ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van 80 % vol of meer; ethylalcohol en gedistilleerde dranken, gedenatureerd, ongeacht het gehalte:
	— — — — — andere [...]		
[...]		2207 10 00	— ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van 80 % vol of meer
	— — — — — met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 15 doch niet meer dan 22 % vol:	2207 20 00	— ethylalcohol en gedistilleerde dranken, gedenatureerd, ongeacht het gehalte.
2204 21 89	— — — — — — — Portwijn	2208	Ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van minder dan 80 % vol; gedistilleerde dranken, likeuren en andere dranken die gedistilleerde alcohol bevatten: samengestelde alcoholhoudende preparaten van de soort gebruikt voor de vervaardiging van dranken:
[...]			
2205	Vermout en andere wijn van verse druiven, bereid met aromatische planten of met aromatische stoffen [...]	2208 20	— dranken, gedistilleerd uit wijn of druivenmoer.
[...]			— — in verpakkingen inhoudende niet meer dan 2 l
2206	Andere gegiste dranken (bijvoorbeeld appelwijn, perenwijn, honigdrank); mengsels van gegiste dranken en mengsels van gegiste dranken met alcoholvrije dranken, elders genoemd noch elders onder begrepen [...]	2208 20 12	— — — Cognac
		[...]	
			— — ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van minder dan 80 % vol, in verpakkingen inhoudende:
[...]			

2208 90 91 — — — niet meer dan 2 l

[...]

2209 Tafelazijn [...]

[...]"

13. In de inleiding bij hoofdstuk 22 van de GN staat onder het kopje „Aantekeningen" onder meer het volgende:

„1. Dit hoofdstuk omvat niet:

a) producten bedoeld bij dit hoofdstuk (andere dan die bedoeld bij post 2209) bereid voor keukengebruik, waardoor zij ongeschikt zijn geworden om als drank te worden gebruikt (in het algemeen post 2103);"

14. Volledigheidshalve verwijs ik nog naar GN-code 2103 die tot hoofdstuk 21 van de GN („Diverse producten voor menselijke consumptie") behoort en de volgende goederen bestrijkt:

„2103 Sausen en preparaten voor sausen; samengestelde kruiderijen en dergelijke producten; mosterdmeel en bereide mosterd:

[...]

2103 90 — andere:

[...]

2103 90 90 — — andere

[...]"

B — *Nationaal recht*

15. Op het vlak van het recht van het Verenigd Koninkrijk is artikel 4 van Section 4 van de Finance Act 1995 (hierna: „FA 1995") relevant. [10] Deze bepaling, die volgens partijen strekt tot omzetting van richtlijn 92/83, voorziet in een mechanisme voor de teruggaaf van de accijns op alcoholhoudende drank en luidt als volgt:

„Vrijstelling voor alcoholische bestanddelen

1. Indien de commissioners overtuigend bewijs wordt overgelegd dat belastbare alcoholhoudende drank waarvoor accijns is betaald

10 — Jaarlijkse belastingwet 1995.

a) is gebruikt bij de vervaardiging van een product in de zin van lid 2 [...]

[...]

bestaat krachtens de thans volgende bepalingen van dit artikel ten opzichte van de commissioners een recht op teruggaaf van de betaalde accijns.

2. Onder producten in de zin van dit lid worden begrepen

[...]

c) [...] alcoholhoudende levensmiddelen voor menselijke consumptie met een alcoholgehalte van ten hoogste 5 liter alcohol per 100 kilogram.

3. Voor teruggaaf van de alcoholaccijns komt volgens dit artikel uitsluitend in aanmerking een persoon die

a) de alcohol als bestanddeel in een product in de zin van lid 2 heeft gebruikt of in azijn heeft omgezet;

b) als groothandelaar producten in de zin van lid 2 of azijn in de handel brengt;

c) het product of de azijn ten behoeve van die activiteit heeft geproduceerd of vervaardigd;

d) een verzoek om teruggaaf overeenkomstig de volgende bepalingen van dit artikel indient, en

e) de commissioners aantoont dat aan de sub a tot en met c genoemde voorwaarden is voldaan en het verzoek om teruggaaf geen betrekking heeft op accijns die vóór de indiening van het verzoek is terugbetaald of teruggegeven.

4. Het verzoek om teruggaaf in de zin van dit artikel dient wat de vorm, de wijze van indiening en de inhoud betreft volgens de algemeen of voor het individuele geval door de commissioners vastgelegde voorwaarden te worden ingediend.

5. Voor zover door de commissioners niet anders is bepaald, kan een verzoek om teruggaaf in de zin van dit artikel slechts worden ingediend indien

a) het betrekking heeft op voor alcohol betaalde accijns die binnen een periode van drie maanden, waaraan uiterlijk één maand vóór indiening van het verzoek een eind is gekomen, als ingrediënt is gebruikt of in azijn is omgezet, en

b) met de teruggaaf een bedrag van ten minste 250 GBP is gemoeid.

6. De commissioners kunnen het in lid 5, sub b, genoemde bedrag bij verordening tijdelijk verhogen [...]

[...]"

III — Feiten en hoofdgeding

16. Verzoekster, de onderneming Repertoire Culinaire Ltd., exploiteert in Londen een levensmiddelengroothandel.

17. Op 10 juli 2002 hielden douaneambtenaren van het Verenigd Koninkrijk in hun douanecontrolezone [11] in Coquelles (Frankrijk) een vrachtwagen met oplegger tegen. Bij inspectie van het voertuig bleek dat dit met meerdere pallets witte wijn, rode wijn, port en cognac was beladen, die voor verzoekster bestemd waren. De lading bestond uit:

— 5 pallets met elk 70 dozen witte wijn (alcoholvolumegehalte 11 % vol); elke doos bevatte 8 liter wijn, in totaal dus 2 800 liter witte wijn,

— 5 pallets met dezelfde hoeveelheid rode wijn (alcoholvolumegehalte 11 % vol),

— 1 pallet met 20 dozen port (alcoholvolumegehalte 19 % vol); elke doos bevatte 8 liter port, in totaal dus 160 liter port, en

— 10 dozen met elk 8 liter cognac (alcoholvolumegehalte 40 % vol), in totaal dus 80 liter cognac.

18. Bij nader onderzoek bleek voorts het volgende: op de verpakking van de cognac was de vermelding „niet drinkbaar" en 1 % „toevoegingsmiddelen" aangebracht. De wijn bevatte 2 % toevoegingsmiddelen. Op het label van de port waren geen toevoegingsmiddelen

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

vermeld. Bovendien stond op de aan verzoekster geadresseerde rekening van de Franse leverancier bij ieder product de vermelding „salé-poivré" [12] en de douanecode 2103 90 90 89 [13].

19. Partijen in het hoofdgeding zijn het erover eens dat het bij de geladen goederen om zogenoemde kookwijn, kookport en kookcognac gaat, dat wil zeggen om wijn, port en cognac waaraan tijdens de productie zout en peper zijn toegevoegd. Hierdoor zijn de producten ongeschikt voor consumptie als drank [14], maar nog wel geschikt voor culinair gebruik. Het is economisch niet rendabel de toevoeging van zout en peper ongedaan te maken, en het is ook niet mogelijk de alcohol in de producten volledig te isoleren.

20. Kookwijn is wijn die uitsluitend door gisting wordt verkregen. Partijen zijn unaniem van mening dat wanneer kookwijn als ingrediënt in een erkend recept wordt gebruikt, het eindproduct een alcoholvolumegehalte van minder dan 5 % vol heeft.

21. De goederen zijn in hun totaliteit door de douane van het Verenigd Koninkrijk tegengehouden omdat hiervoor noch een begeleidend administratief document [15], noch een kwitantie betreffende de betaling van Britse accijns voorhanden waren. Op 16 juli 2002 werden de goederen in beslag genomen. Het verzoek om teruggave van de goederen van verzoekster werd geweigerd. Verzoekster diende een bezwaar in, maar de negatieve beslissing werd, na een herbeoordeling van de feiten, bij beslissing van 17 oktober 2002 gehandhaafd. Ter motivering werd gesteld dat de goederen als alcohol moeten worden geclassificeerd en derhalve in het Verenigd Koninkrijk aan accijns zijn onderworpen. [16]

22. Bij schrijven van 4 november 2002 stelde verzoekster beroep in tegen die beslissing op bezwaar. De procedure is thans aanhangig bij het First-Tier Tribunal (Tax) [17], de verwijzende rechter.

IV — Verzoek om een prejudiciële beslissing en procesverloop bij het Hof

23. Bij beslissing van 24 april 2009, ingeschreven ter griffie van het Hof op 8 mei 2009,

12 — „gezouten-gepeperd".

13 — Een medewerker van de vervoersonderneming gaf douanecode „2103 90 90 59" aan, maar hierbij gaat het kennelijk om een vergissing aangezien een dergelijke code niet bestaat.

14 — Uit de in het kader van de administratieve procedure voorgelegde documenten blijkt volgens de verwijzingsbeschikking dat de wijn door toevoeging van 10 gram zout en 10 gram peper per liter ongeschikt voor consumptie als drank was gemaakt.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — Op 18 juli 2002 werden twee aanslagen voor accijns afgegeven, één ter hoogte van 53 853 pond voor verkochte voorraad en één ter hoogte van 5 884 pond voor aanwezige voorraad. Deze aanslagen werden op 27 september 2002 gehandhaafd door het London Appeals and Reconsideration Team (bezwaar- en onderzoekscommissie Londen).

17 — Fiscale rechtbank.

heeft het First-Tier Tribunal (Tax) de bij hem aanhangige procedure geschorst en de volgende vier prejudiciële vragen voorgelegd aan het Hof:

„1) Zijn kookwijn en kookport accijnsgoederen in de zin van richtlijn 92/83/EEG in de lidstaat van invoer, op grond dat zij onder de definitie van ‚ethylalcohol' van het eerste streepje van artikel 20 van richtlijn 92/83 vallen?

2) Is het verenigbaar met de verplichting van de lidstaat om uitvoering te geven aan de vrijstelling die is voorzien in artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83, gelezen in samenhang met artikel 27, lid 6, en/of met artikel 28 EG en/of met de rechtstreekse werking van de verplichtingen en/of met de beginselen van gelijke behandeling en evenredigheid, dat de vrijstelling voor kookwijn, kookport en kookcognac wordt beperkt tot gevallen waarin alcoholhoudende dranken zijn gebruikt als een ingrediënt, en dat alleen die personen om vrijstelling kunnen verzoeken die de alcoholhoudende dranken hebben gebruikt als een ingrediënt in producten, en/of die personen die als groothandelaar van dergelijke producten actief zijn en/of dergelijke producten voor die groothandel hebben geproduceerd of vervaardigd, en mits aan de verdere voorwaarden is voldaan, dat verzoeken worden ingediend binnen een termijn van vier maanden vanaf de betaling van de accijns en dat het bedrag van de teruggaaf niet minder dan 250 GBP bedraagt?

3) Moeten de kookwijn en kookport, indien zij op grond van het eerste streepje van artikel 20 van richtlijn 92/83 accijnsgoederen zijn, en/of de kookcognac, waar het in het onderhavige beroep om gaat, worden behandeld als waren zij bij de productie vrijgesteld van accijns op grond van artikel 27, lid 1, sub f, subsidiair artikel 27, lid 1, sub e, van richtlijn 92/83?

4) Zijn er in het licht van de artikelen 10 EG en 28 EG consequenties — en zo ja, welke — voor de verplichtingen van een lidstaat uit hoofde van de artikelen 20 en 27, lid 1, sub f, subsidiair artikel 27, lid 1, sub e, van richtlijn 92/83 indien kookwijn, kookport en kookcognac door de lidstaat van vervaardiging uit het systeem voor het verkeer van accijnsgoederen volgens richtlijn 92/12 zijn vrijgegeven voor het vrije verkeer binnen de Europese Unie?"

24. In de procedure voor het Hof hebben verzoekster en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en hun standpunten ter terechtzitting toegelicht. Ook de Poolse en de Portugese regering hebben schriftelijke opmerkingen ingediend; de Franse regering heeft ter terechtzitting op 10 juni 2006 mondelinge opmerkingen gemaakt [18].

18 — De Franse regering is uitsluitend op de eerste prejudiciële vraag ingegaan.

V — Beoordeling

25. Als onderdeel van het door richtlijn 92/12 ingevoerde algemene stelsel voor accijnsgoederen verplicht richtlijn 92/83 de lidstaten alcohol en alcoholhoudende dranken aan een op het niveau van de Unie geharmoniseerde accijns te onderwerpen. Belastbaar zijn: bier (afdeling I van richtlijn 92/83), wijn (afdeling II van richtlijn 92/83), „andere gegiste dranken dan wijn en bier" (afdeling III van richtlijn 92/83), „tussenproducten" (afdeling IV van richtlijn 92/83) en „ethylalcohol" (afdeling V van richtlijn 92/83).

A — *Eerste prejudiciële vraag: het begrip „ethylalcohol" in de zin van richtlijn 92/83*

26. Op het eerste gezicht zou kunnen worden aangenomen dat „kookwijn" net als iedere andere wijn is onderworpen aan de wijnaccijns in de zin van afdeling II van richtlijn 92/83. Deze zienswijze is ook juist wanneer het gaat om een in de handel verkrijgbare wijn waarvan de smaak door de consument niet wordt geapprecieerd en die daarom in de wandel als „kookwijn" wordt aangeduid. Een dergelijke wijn is en blijft een drank, hij wordt alleen op grond van de subjectieve beoordeling van de consument als minderwaardig beschouwd en op andere wijze gebruikt.

27. Dit geldt echter niet voor de kookalcohol die in de onderhavige zaak aan de orde is. Door de toevoeging van zout en peper is hij volgens de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is de feiten te beoordelen en te waarderen [19], *ongeschikt voor consumptie als drank* geworden. Van deze feitelijke situatie moet bij de beantwoording van de prejudiciële vragen worden uitgegaan, ook al is de Poolse regering van mening dat de betrokken producten wel geschikt zijn voor de consumptie als drank. Ook partijen in hoofdgeding zijn unaniem van opvatting dat de betrokken kookalcohol hooguit binnen de werkingssfeer van afdeling V („ethylalcohol") kan vallen, maar niet binnen die van een van de andere afdelingen van richtlijn 92/83.

28. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of kookwijn en kookport waaraan zout en peper zijn toegevoegd en die dus ongeschikt zijn om als drank te worden geconsumeerd, onder het begrip ethylalcohol in de zin van artikel 20 van richtlijn 92/83 vallen, zodat de geharmoniseerde alcoholaccijns hierop van toepassing is. De vraag heeft geen betrekking op kookcognac.

19 — Vaste rechtspraak; zie bijvoorbeeld arresten van 15 november 1979, Denkavit Futtermittel (36/79, Jurispr. blz. 3439, punt 12); 19 januari 2006, Bouanich (C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 54), en 4 juni 2009, Mickelsson en Roos (C-142/05, Jurispr. blz. I-4273, punt 41).

1. Opmerking vooraf

29. In de omgangstaal wordt ethylalcohol ook wel aangeduid als wijngeest, spiritus of gewoon alcohol. Maar voor de vraag of het om ethylalcohol in de zin van het accijnsrecht gaat, is niet de betekenis van dit begrip in de omgangstaal, maar alleen de door de Uniewetgever in artikel 20 van richtlijn 92/83 gegeven definitie relevant. Volgens die definitie worden drie categorieën van producten, die in drie aparte streepjes worden omschreven, als aan de geharmoniseerde accijns onderworpen ethylalcohol gekwalificeerd.

2. Ethylalcohol in de zin van artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83

30. Producten als de litigieuze kookwijn en kookport kunnen alleen al op grond van het feit dat zij door toevoeging van zout en peper ongeschikt voor consumptie als drank zijn gemaakt, niet onder het begrip ethylalcohol in de vorm van *drinkbare gedistilleerde dranken* (artikel 20, derde streepje, van richtlijn 92/83) vallen.

31. Evenmin kunnen de kookwijn of kookport worden gekwalificeerd als producten van de GN-codes 2204, 2205 en 2206 — met andere woorden: *wijn van verse druiven, vermout* en *andere gegiste dranken* — (artikel 20, tweede streepje, van richtlijn 92/83) omdat het ook daarbij om drinkbare producten gaat. Afgezien daarvan ligt het alcoholvolumegehalte van kookwijn bij 11 % vol en dat van kookport bij 19 % vol en dus onder het minimum-alcoholvolumegehalte („meer dan 22 % vol") dat volgens het tweede streepje van artikel 20 van richtlijn 92/83 voor een classificatie als ethylalcohol in de zin van het accijnsrecht vereist is.

32. Vanzelfsprekend moet wel worden onderzocht of kookwijn en kookport, zoals die waarop in casu beslag is gelegd, mogelijkerwijs onder het eerste streepje van artikel 20 van richtlijn 92/83 vallen. Hierop zal ik thans ingaan.

33. Volgens artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 worden onder het begrip ethylalcohol begrepen „alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol, ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur".

34. In het arrest Gourmet Classic heeft het Hof deze bepaling met betrekking tot kookwijn toepasbaar geacht.[20] De verwijzende rechter verzoekt het Hof echter die

20 — Arrest Gourmet Classic (aangehaald in voetnoot 6, punt 39).

beoordeling te heroverwegen, hetgeen ook ik wenselijk acht.

35. Vaststaat dat kookwijn met 11 % vol en kookport met 19 % vol het krachtens artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 relevante minimum-alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol bereiken. Diepgaander moet echter worden onderzocht of deze twee soorten kookalcohol al dan niet in de door de Uniewetgever genoemde GN-codes 2207 of 2208 kunnen worden ingedeeld.

— GN-code 2207

36. GN-code 2207 is zowel van toepassing op niet-gedenatureerde ethylalcohol met een alcoholvolumegehalte van 80 % vol of meer (onderverdeling 2207 10 00), als op gedenatureerde ethylalcohol en gedistilleerde dranken, ongeacht het alcoholvolumegehalte (onderverdeling 2207 20 00). De litigieuze kookalcohol kan in geen van die twee onderverdelingen worden ingedeeld.

37. Indeling in onderverdeling 2207 10 00 is bij voorbaat uitgesloten omdat het alcoholvolumegehalte van de in beslag genomen kookalcohol ver onder het daarvoor noodzakelijk minimumgehalte van 80 % vol ligt.

38. Onderverdeling 2207 20 00 komt evenmin in aanmerking omdat de kookalcohol niet uit gedenatureerde alcohol of gedistilleerde dranken bestaat. Denaturering is een bewerking waardoor de alcohol toxisch wordt gemaakt, zodat hij niet meer kan worden genuttigd, noch weer voor gebruik als levensmiddel geschikt kan worden gemaakt. [21] In het onderhavige geval is de kookalcohol weliswaar *ongeschikt voor consumptie als drank* gemaakt, maar hij kan nog steeds voor de bereiding van levensmiddelen worden gebruikt. Bovendien zijn de voor dit doel toegevoegde ingrediënten peper en zout in de Europese Unie geen erkende middelen voor de denaturering van alcohol. [22]

— GN-code 2208

39. GN-code 2208 had op het in casu relevante tijdstip [23] betrekking op drie soorten alcoholhoudende dranken respectievelijk vloeistoffen: „ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van minder dan 80 % vol; gedistilleerde dranken, likeuren en andere dranken die gedistilleerde alcohol bevatten; samengestelde alcoholhoudende

21 — Arrest van 7 december 2000, Italië/Commissie (C-482/98, Jurispr. blz. I-10861, punten 21 en 22).

22 — Zie verordening (EG) nr. 3199/93 van de Commissie van 22 november 1993 inzake de wederzijdse erkenning van procedures voor de volledige denaturering van alcohol in verband met de vrijstelling van accijns (PB L 288, blz. 12). Volgens die verordening is voor een denaturering in Frankrijk, de lidstaat van oorsprong van de kookalcohol, de toevoeging van methyleen en isopropylalcohol vereist. In het Verenigd Koninkrijk, de lidstaat van bestemming van de kookalcohol, worden voor dit doel „wood naphta" en ruwe pyrdine gebruikt. Zout en peper zijn volgens die verordening in geen enkele lidstaat van de Europese Unie als denatureringsmiddelen erkend.

23 — Relevant is de GN in de op de dag van goedkeuring van richtlijn 92/83, dat wil zeggen 19 oktober 1992, vigerende versie (zie de vierde overweging van de considerans van richtlijn 92/83).

preparaten van de soort gebruikt voor de vervaardiging van dranken”. [24]

40. Bij de kookalcohol die voorwerp is van de eerste prejudiciële vraag (kookwijn en kookport) gaat het noch om gedistilleerde dranken (onderverdeling 2208 20), noch om likeur (onderverdeling 220870). Hij kan ook niet worden beschouwd als „andere dranken die gedistilleerde alcohol bevatten” omdat hij, zoals gezegd, door de toevoeging van zout en peper ongeschikt voor consumptie als drank is gemaakt.

41. Kookwijn en kookport kunnen evenmin worden ingedeeld in de categorie van de „samengestelde alcoholhoudende preparaten van de soort gebruikt voor de vervaardiging van dranken” omdat zij duidelijk niet bedoeld zijn voor de vervaardiging van dranken, maar uitsluitend voor de bereiding van voedsel.

42. Er zou hooguit kunnen worden overwogen de in casu relevante kookwijn en kookport in te delen in onderverdeling 2208 90 91, „ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 80 % vol, in verpakkingen inhoudende: niet meer dan 2 l”.

43. Nu mag bij de indeling van goederen in de GN niet alleen worden uitgegaan van de bewoording van de afzonderlijke posten. Ook de aantekeningen op de afdelingen en hoofdstukken zijn relevant. [25]

44. Uit de inleidende aantekening bij hoofdstuk 22 van de GN punt 1, sub a, volgt dat producten bereid voor keukengebruik, waardoor zij ongeschikt zijn geworden om als drank te worden gebruikt, niet onder dat hoofdstuk vallen [26], maar als algemene producten voor menselijke consumptie in GN-code 2103 moeten worden ingedeeld. [27]

45. Ook het Hof heeft in zijn arrest Gourmet Classic uitdrukkelijk erkend dat kookwijn een

24 — In de thans vigerende versie van GN-code 2208 is de zinsnede „samengestelde alcoholhoudende preparaten van de soort gebruikt voor de vervaardiging van dranken” niet meer opgenomen. Deze wijziging vloeit voort uit verordening (EG) nr. 2448/95 van de Commissie van 10 oktober 1995 (PB L 259, blz. 1); zie de meest recente versie van de GN in bijlage I bij verordening (EG) nr. 948/2009 van de Commissie van 30 september 2009 (PB L 287, blz. 1).

25 — Zie punt A, punt 1, tweede zin van de algemene regels van de GN, die in deel 1, titel 1, ervan zijn neergelegd.

26 — De enige uitzondering is volgens de genoemde aantekening punt 1, sub a, tafelazijn, waarvoor in hoofdstuk 22 van de GN in een eigen post is voorzien (GN-code 2209).

27 — Nog duidelijker is de toelichting van de Werelddouaneorganisatie (WDO) op de hoofdstukken 21 en 22 van het Geharmoniseerde Stelsel (GS), die overeenkomen met de GN-codes. In de toelichting van de WDO op code 2103 worden kookwijn en kookcognac uitdrukkelijk als voorbeelden van producten die onder die post vallen genoemd, terwijl in de toelichting op code 2208 kookwijn en kookcognac als voorbeelden van niet onder die code vallende producten worden aangevoerd. Deze toelichtingen, die op het internet beschikbaar zijn (het laatst geraadpleegd op 6 mei 2010), zijn volgens vaste rechtspraak hoewel rechtens niet bindend, belangrijke hulpmiddelen bij de uitlegging van de draagwijdte van de verschillende tariefposten [arrest van 20 mei 2010, Data I/O (C-370/08, Jurispr. blz. I-4401, punt 30), met verdere verwijzingen].

product voor menselijke consumptie is dat als zodanig niet onder hoofdstuk 22, maar onder hoofdstuk 21 van de GN valt. [28]

46. Kookwijn en kookport kunnen derhalve, zoals verzoekster terecht opmerkt, noch als producten in de zin van GN-code 2207, noch als producten in de zin van GN-code 2208 worden beschouwd

— Het „product in het product"

47. Desalniettemin heeft het Hof in het arrest Gourmet Classic geoordeeld dat het feit dat kookwijn een product voor menselijke consumptie in de zin van hoofdstuk 21 van de GN is, „niets af[doet]" aan de beoordeling van de accijnsplichtigheid van dit product. Het benadrukte dat artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 ook van toepassing is wanneer de producten die binnen de werkingssfeer van die bepaling vallen, *bestanddeel zijn van een product* uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur.

48. Uitgaande van deze overweging stelde het Hof vast dat „de alcohol in kookwijn, indien hij een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol heeft, ethylalcohol in de zin van artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 [is], die, onverminderd de vrijstelling waarin artikel 27, lid 1, sub f, van deze richtlijn voorziet, aan de geharmoniseerde accijns is onderworpen". [29]

49. Met andere woorden: het Hof behandelt het pure aandeel aan alcohol in kookwijn als accijnsplichtig „product in het product" in de zin van artikel 20, eerste streepje, tweede zinsnede, van richtlijn 92/83.

50. Ook de Commissie stelt zich op dit standpunt. Zij beschouwt artikel 20 van richtlijn 92/83 als opvangcategorie die alcoholhoudende producten algemeen aan de geharmoniseerde accijns onderwerpt wanneer deze niet door een andere bepaling van de richtlijn worden bestreken.

51. Deze zienswijze weet mij niet te overtuigen. Zij wordt noch door de tekst van

28 — Arrest Gourmet Classic (aangehaald in voetnoot 6, punt 35); in die zin ook de richtsnoeren van de Commissie, waarmee het accijnscomité tijdens zijn bijeenkomst van 26 en 27 november 2001 vrijwel unaniem heeft ingestemd (document CED nr. 372 def. van 11 november 2002).

29 — Arrest Gourmet Classic (aangehaald in voetnoot 6, punt 39); in die zin ook de richtsnoeren van de Commissie, waarmee het accijnscomité tijdens zijn bijeenkomst van 26 en 27 november 2001 vrijwel unaniem heeft ingestemd (document CED nr. 372 def. van 11 november 2002).

artikel 20, noch door de doelstellingen en de globale opzet van richtlijn 92/83 ondersteund.

52. Indien de Uniewetgever *alle producten* waarin bepaalde hoeveelheden alcohol kunnen worden aangetoond, als accijnsplichtige ethylalcohol had willen beschouwen, dan was een gecompliceerd geheel van regels als richtlijn 92/83 niet noodzakelijk geweest. Kennelijk wilde hij echter alleen bepaalde alcoholhoudende dranken en producten aanwijzen, waarop alle lidstaten de geharmoniseerde accijns dienen te heffen. [30] Niets in richtlijn 92/83 duidt erop dat producten die door geen andere bepaling van die richtlijn worden bestreken, in elk geval steeds onder artikel 20 zouden moeten vallen. Ook artikel 20 berust duidelijk op de premisse dat *niet iedere alcohol* als ethylalcohol aan belasting moet worden onderworpen, maar alleen de drie daar nader omschreven categorieën van producten die alcohol bevatten. [31]

53. De enkele omstandigheid dat producten als kookwijn of kookport alcohol bevatten, is volgens artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 weliswaar een noodzakelijke („effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol"), maar geen toereikende voorwaarde voor de heffing van accijns. Luidens die bepaling dient de alcohol bovendien in de vorm van een bepaald product of bestanddeel van een product in de zin van de GN-codes 2207 en 2208 aanwezig te zijn.

54. Het alcoholpercentage in kookwijn of kookport is echter op zich beschouwd juist geen zelfstandig (deel-)product. Volgens alle ons ter beschikking staande informatie worden kookwijn en kookport niet synthetisch volgens de formule „(pure) alcohol plus water plus aromastoffen" vervaardigd. Het gaat veeleer om normale wijn respectievelijk port die in een gistingsproces is ontstaan en waaraan alleen maar zout en peper zijn toegevoegd. Dit is overigens door alle partijen op navraag ter terechtzitting bevestigd.

55. Het „product in het product" is dus, zo dit al gezegd kan worden, niet alcohol *tout court*, maar wijn respectievelijk port. Wijn respectievelijk port vormen de basis voor de vervaardiging van kookwijn respectievelijk kookport. Dit betekent dat ook alleen wijn respectievelijk portwijn als (deel-)producten kunnen worden beschouwd, die in de zin van artikel 20, eerste streepje, tweede zinsdeel, van richtlijn 92/83 „bestanddeel zijn van een [ander] product uit een ander hoofdstuk van

30 — Zie ook de derde overweging („*voor alle betrokken producten* gemeenschappelijke definities worden vastgesteld") en de vierde overweging („deze definities te baseren op die van de gecombineerde nomenclatuur die van kracht is") van de considerans van richtlijn 92/83; cursivering van mij.

31 — Zie ook de vijftiende overweging van de considerans van richtlijn 92/83 („voor alle ethylalcohol *zoals omschreven in deze richtlijn*"); cursivering van mij.

de gecombineerde nomenclatuur", namelijk kookwijn respectievelijk kookport.

56. Wijn en port zijn van hun kant geen producten die onder de GN-codes 2207 of 2208 vallen, maar moeten beide in GN-code 2204 worden ingedeeld. [32] Dus zelfs indien men wijn respectievelijk port als „product in het product" kookwijn respectievelijk kookport wenst te beschouwen, is artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 niet van toepassing omdat het „product in het product" niet in de daar limitatief opgesomde GN-codes 2207 of 2208 kan worden ingedeeld. [33]

57. Of en onder welke voorwaarden producten van GN-code 2204 (wijn en port) als ethylalcohol aan accijns zijn onderworpen, volgt alleen uit het *tweede streepje*, maar niet uit het *eerste streepje* van artikel 20 van richtlijn 92/83.

58. Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich ertegen dat het bepaalde in artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 in strijd met de bewoording ervan ook wordt toegepast op producten van GN-code 2204, zoals wijn en port. Dit beginsel, dat tot de fundamentele regels van het recht van de Unie behoort [34], verlangt dat een regeling duidelijk en nauwkeurig omschreven is, opdat de justitiabelen ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen. De rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die nadelige gevolgen kan hebben, in het bijzonder financiële consequenties, aangezien de betrokkenen in staat moeten worden gesteld de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen. [35]

59. Al met al kom ik derhalve tot de conclusie dat het Hof blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door in het arrest Gourmet Classic vast te stellen dat de „alcohol in kookwijn [...] ethylalcohol in de zin van artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83" is. [36] Het zou dan ook niet aan zijn toenmalige standpunt moeten vasthouden.

32 — Stille wijn in verpakkingen van maximaal 2 liter die in de Europese Unie is vervaardigd, met een alcoholvolumegehalte van maximaal 15 % vol, valt onder de onderverdelingen 2204 21 11 tot en met 2204 21 84, port met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 15 % en hooguit 22 % onder onderverdeling 2204 21 89.

33 — Alleen cognac, de basis voor de bereiding van kookcognac, zou als gedistilleerde drank onder GN-code 2208 20 12 vallen. Kookcognac is echter, zoals reeds uiteengezet, niet voorwerp van de eerste prejudiciële vraag.

34 — Arresten van 14 april 2005, België/Commissie (C-110/03, Jurispr. blz. I-2801, punt 30), en 10 januari 2006, IATA en ELFAA (C-344/04, Jurispr. blz. I-403, punt 68).

35 — Zie in dit opzicht algemeen de arresten van 18 november 2008, Förster (C-158/07, Jurispr. blz. I-8507, punt 67), en 14 januari 2010, Stadt Papenburg (C-226/08, Jurispr. blz. I-131, punt 45), en specifiek met betrekking tot financieel belastende regelingen de arresten van 15 december 1987, Nederland/Commissie (326/85, Jurispr. blz. 5091, punt 24); 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, Jurispr. blz. I-7203, punt 47), en 10 september 2009, Plantanol (C-201/08, Jurispr. blz. I-8343, punt 46).

36 — Arrest Gourmet Classic (aangehaald in voetnoot 6, punt 39).

60. Het belang van het arrest Gourmet Classic wordt toch al gerelativeerd door het feit dat destijds de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag in het middelpunt van de belangstelling stond. De advocaat-generaal hield zich in zijn conclusie zelfs uitsluitend met het vraagstuk van de ontvankelijkheid bezig. [37] In die zaak zijn in elk geval tal van argumenten ten gronde voor het Hof onbesproken gebleven, waarover de nationale rechter en de partijen, met name verzoekster, *in de onderhavige procedure* intensief gedebatteerd hebben. Dit zou op zich al een reden moeten zijn om het arrest Gourmet Classic niet te hoog aan te slaan. [38]

61. In het recht van de Unie vormen de arresten van het Hof overigens geen „binding precedents". [39] Alhoewel het Hof vanzelfsprekend aarzelt van bestaande arresten af te wijken [40], is het in het verleden in meerdere belangrijke gevallen voorgekomen dat het zijn vroegere rechtspraak heeft getoetst en indien noodzakelijk uitdrukkelijk heeft gewijzigd of verduidelijkt. [41] Ik geef het Hof in overweging die weg ook in het onderhavige geval in te slaan.

62. Mocht het Hof in het onderhavige geval mijn suggestie volgen en besluiten het arrest Gourmet Classic te herzien, behoeven de gevolgen van zijn arrest mijns inziens niet tot de toekomst te worden beperkt. Volgens vaste rechtspraak is een dergelijke beperking van de gevolgen van een arrest de absolute uitzondering en slechts gerechtvaardigd indien dit om redenen van de rechtszekerheid en de bescherming van het gewettigd vertrouwen dwingend noodzakelijk lijkt. [42] Dit is in casu niet het geval. Eventuele verzoeken om terugbetaling van in het verleden betaalde accijns op kookwijn of kookport zullen naar verwachting binnen de perken blijven. Bovendien bestond ook tegen de achtergrond van het arrest Gourmet Classic reeds de mogelijkheid om in het kader van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 om belastingvrijstelling of belastingteruggaaf te verzoeken. De belastingdiensten van de lidstaten moesten derhalve ook tot dusver reeds in tal van gevallen ermee rekening houden dat de voor kookwijn en kookport verschuldigde accijns uiteindelijk niet zou kunnen worden geïnd of zou moeten worden teruggegeven.

3. Tussenconclusie

63. Samenvattend stel ik voor de eerste prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden: Wijn

37 — Conclusie van advocaat-generaal Bot van 3 april 2008 in de zaak Gourmet Classic (aangehaald in voetnoot 6).

38 — Zie in deze zin arrest van 16 mei 2000, België/Spanje („Rioja", C-388/95, Jurispr. blz. I-3123, met name punten 51 en 52).

39 — Conclusie van advocaat-generaal Trstenjak van 28 maart 2007 in de zaak Internationaler Hilfsfonds/Commissie (C-331/05 P, Jurispr. blz. I-5475, punt 85).

40 — Conclusies van advocaat-generaal Lagrange van 13 maart 1963 in de zaak Da Costa e.a. (28/62–30/62, Jurispr. blz. 63, 88) en van advocaat-generaal Poiares Maduro van 1 februari 2006 in de zaak Cipolla e.a. (C-94/04 en C-202/04, Jurispr. blz. I-11421, punten 28 en 29).

41 — Arresten van 24 november 1993, Keck en Mithouard (C-267/91 en C-268/91, Jurispr. blz. I-6097, punt 14), en 25 juli 2008, Metock e.a. (C-127/08, Jurispr. blz. I-6241, punt 58).

42 — Arresten van 2 februari 1988, Blaizot e.a. (24/86, Jurispr. blz. 1988, 379, punt 28); 15 maart 2005, Bidar (C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punt 67), en 13 april 2010, Bressol e.a. en Chaverot e.a. (C-73/08, Jurispr. blz. I-2735, punt 91).

en port waaraan met het oog op het gebruik ervan als kookwijn of kookport zoveel zout en peper zijn toegevoegd dat zij ongeschikt voor consumptie als drank zijn, vallen niet onder het begrip ethylalcohol in de zin van artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83.

B — *De tweede tot en met de vierde prejudiciële vraag: de vrijstellingen waarvoor kookalcohol in aanmerking kan komen en de regeling ervan*

64. De tweede, de derde en de vierde prejudiciële vraag hebben betrekking op de vraag in welke omstandigheden kookalcohol is vrijgesteld en hoe deze vrijstellingen zijn geregeld.

65. Volgens het door mij bepleite antwoord op de eerste prejudiciële vraag [43] zijn de in beslag genomen kookwijn en kookport niet accijnsplichtig zodat het probleem van een eventuele vrijstelling in zoverre niet aan de orde is. De tweede tot en met de vierde vraag zijn echter wel relevant met betrekking tot de in beslag genomen cognac, omdat deze volgens artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 aan accijns is onderworpen. [44]

1. Mogelijke vrijstellingen (derde prejudiciële vraag)

66. De verwijzende rechter stelt in het kader van de derde prejudiciële vraag om te beginnen de vraag aan de orde op welke rechtsgrondslag een vrijstelling van de geharmoniseerde accijns in de zin van richtlijn 92/83 voor kookalcohol moet worden verleend. [45]

67. Hier bestaan twee mogelijkheden. In de eerste plaats wordt krachtens artikel 27, lid 1, sub e, van richtlijn 92/83 een accijnsvrijstelling voor alcohol en alcoholhoudende dranken verleend wanneer zij gebruikt worden voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol. Daarnaast wordt krachtens artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 onder meer dan een vrijstelling verleend wanneer alcohol of alcoholhoudende dranken worden gebruikt voor de productie van levensmiddelen waarvan het alcoholgehalte niet meer bedraagt dan 5 liter absolute alcohol per 100 kilogram product.

43 — Zie punten 28-63 van deze conclusie.

44 — Kookcognac bevat cognac, dat wil zeggen gedistilleerde drank in de zin van GN-code 2208, en is dus als ethylalcohol volgens artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 aan de geharmoniseerde alcoholaccijns onderworpen.

45 — Voor zover de derde prejudiciële vraag naar het tijdstip van het bestaan van de belastingvrijstelling verwijst (in het Duits: „zum Zeitpunkt der Herstellung [...] als von der Verbrauchsteuer befreit zu behandeln", in het Engels: „at the point of manufacture", in het Nederlands: „bij de productie") overlapt zij de vierde vraag en zal ik dat aspect in die context behandelen (punten 81-93 van deze conclusie).

68. Wat om te beginnen artikel 27, lid 1, sub e, van richtlijn 92/83 betreft, is weliswaar niet bij voorbaat uitgesloten dat kookalcohol wordt gebruikt voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen, maar volgens de aan het Hof verstrekte gegevens worden de betrokken producten in het onderhavige geval niet, althans niet primair, voor dat doel gebruikt.

69. De litigieuze kookalcohol zal namelijk rechtstreeks voor de productie van levensmiddelen worden gebruikt, en niet in een aan het koken voorafgaand proces waarin uitsluitend aroma's worden geproduceerd. Ook sauzen die met behulp van kookalcohol worden bereid, zijn geen aroma's in de zin van artikel 27, lid, 1, sub e, van richtlijn 92/83. Zij zijn veeleer zelf levensmiddelen, die ofwel als bestanddeel van een gerecht worden genuttigd of als bijgerecht worden geserveerd.

70. Met het oog op de vrijstelling van kookalcohol als die in geding is derhalve niet artikel 27, lid 1, sub e, maar artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 relevant. Hiervoor pleit ook het feit dat wijn, port en cognac in de keuken niet alleen als smaakstof worden gebruikt, maar ook andere functies vervullen, bijvoorbeeld bij het garen van vlees of het flamberen van gerechten. Dit is door de Commissie terecht benadrukt. [46]

46 — De Commissie wijst erop dat kookalcohol ertoe dient vlees mals te maken („tenderising meat").

71. Ook het Hof heeft in zijn arrest Gourmet Classic erkend dat kookalcohol voor een accijnsvrijstelling op basis van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 in aanmerking komt. [47] Deze vrijstelling is afhankelijk van drie voorwaarden.

72. Ten eerste moet het gaan om alcohol of een alcoholhoudend product in de zin van richtlijn 92/83. Dit is althans bij de litigieuze kookcognac het geval, die, zoals reeds uiteengezet, volgens artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 als accijnsplichtige ethylalcohol moet worden beschouwd. [48]

73. Ten tweede moet de kookalcohol voor de bereiding van levensmiddelen worden gebruikt. Ook dit staat in casu vast. De bereiding van levensmiddelen is zelfs het enige gebruiksdoel van de in beslag genomen kookalcohol, aangezien hij ongeschikt is voor consumptie als drank.

74. Ten derde mag het alcoholvolumegehalte niet meer bedragen dan „5 liter absolute alcohol per 100 kilogram product".

47 — Arrest Gourmet Classic (aangehaald in voetnoot 6, punt 39); het arrest had betrekking op kookwijn.

48 — Zie punt 44 van deze conclusie. Voor de litigieuze kookwijn en kookport geldt dit echter alleen indien het Hof in tegenstelling tot de door mij bepleite benadering aan zijn rechtspraak in de zaak Gourmet Classic (aangehaald in voetnoot 6) vasthoudt.

75. De bewoording van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 is wat dit betreft voor misverstanden vatbaar, omdat niet duidelijk is of het hier gaat om een bovengrens voor het alcoholvolumegehalte van *de gebruikte kookalcohol* of om dat van het *bereide levensmiddel*. De laatstgenoemde zienswijze verdient de voorkeur.

76. Artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 beoogt namelijk niet bepaalde methodes voor de bereiding van levensmiddelen te begunstigen door alleen bij gebruik van ingrediënten met een naar verhouding laag alcoholvolumegehalte vrijstelling te verlenen. De vrijstellingen hebben veeleer tot doel de weerslag van de accijns op alcohol als tussenproduct in de samenstelling van andere commerciële of industriële producten te neutraliseren. [49]

77. Bovendien moet worden gewaarborgd dat op de daadwerkelijke consumptie van alcohol los van de vorm waarin deze wordt aangeboden, accijns wordt geheven. Een vrijstelling dient alleen dan te worden verleend wanneer de door de eindverbruiker geconsumeerde restalcohol in levensmiddelen beneden een door de Uniewetgever vastgelegde de-minimisdrempel ligt, namelijk 5 liter absolute alcohol per 100 kilo *van het eindproduct*.

78. Doorslaggevend voor de vrijstelling is dus het alcoholvolumegehalte van het levensmiddel dat met gebruik van kookalcohol is bereid, maar niet het alcoholvolumegehalte dat de kookalcohol zelf had. [50]

79. In casu zijn partijen in het hoofdgeding het erover eens dat bij gebruik van kookwijn als ingrediënt in een erkend recept altijd een eindproduct met een alcoholvolumegehalte van minder dan 5 % vol ontstaat, zodat toepassing van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 mogelijk is.

80. Als tussenconclusie stel ik derhalve vast:

Kookalcohol die aan de geharmoniseerde accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken is onderworpen, dient op grond van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 van die accijns te worden vrijgesteld.

49 — Arrest van 19 april 2007, Profisa (C-63/06, Jurispr. blz. I-3239, punt 17).

50 — Het alcoholvolumegehalte speelt alleen maar een rol voor zover ten aanzien van de eerste voorwaarde van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 (zie punt 72 van deze conclusie) eerst moet worden vastgesteld of de betrokken gedistilleerde drank al dan niet accijnsplichtig is (zie bijvoorbeeld artikel 20, eerste of tweede streepje, van richtlijn 92/83).

2. Consequenties van de uitslag tot verbruik van een van accijns vrijgesteld goed door de lidstaat van vervaardiging (vierde prejudiciële vraag)

81. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen welke verplichtingen voor de lidstaat van invoer voortvloeien uit het feit dat kookalcohol in de lidstaat van vervaardiging reeds tot verbruik was uitgeslagen. Deze problematiek klinkt overigens ook al in de derde prejudiciële vraag door. [51]

82. Om deze vraag te kunnen beantwoorden moet eerst worden vastgesteld waarom een goed in de lidstaat van vervaardiging was uitgeslagen tot verbruik.

83. Normaliter wordt een goed uitgeslagen tot verbruik wanneer de in de lidstaat van vervaardiging verschuldigde accijns wordt betaald (artikel 6, lid 1, eerste zinsnede, van richtlijn 92/12). Wordt het betrokken goed vervolgens voor commerciële doeleinden naar een andere lidstaat gebracht, dan is in die lidstaat opnieuw accijns verschuldigd (artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12), terwijl de in de lidstaat van herkomst reeds betaalde accijns wordt teruggegeven. [52] Op deze manier wordt gewaarborgd dat de belasting op een goed dat aan de geharmoniseerde accijns is onderworpen, altijd wordt geheven in de lidstaat waarin het daadwerkelijke verbruik plaatsvindt, en dit volgens het daar geldende belastingtarief. [53]

84. Bij de litigieuze kookalcohol gaat het echter om goederen die door de belastingdienst van de lidstaat van vervaardiging (Frankrijk) niet eens als accijnsplichtig worden beschouwd. Dit is door verzoekster en de Franse regering ter terechtzitting op navraag bevestigd. De kookalcohol was dus in de lidstaat van vervaardiging juist op grond van het feit dat hij volgens de autoriteiten van dat land geen accijnsgoed was, van meet af aan uitgeslagen tot verbruik.

85. In een dergelijk geval behoeft er, zoals de Commissie terecht benadrukt, niet voor te worden gezorgd dat het goed in de lidstaat van verbruik (in casu: het Verenigd Koninkrijk) wordt belast. Integendeel, er dient in het geheel geen belastingheffing plaats te vinden.

86. Omgekeerd is het vanuit het oogpunt van het Unierecht van belang dat de accijnsplicht evenals de accijnsvrijstelling van alcohol en

51 — Met de derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of accijnsplichtige kookalcohol gezien het voorgenomen gebruik ervan voor de bereiding van levensmiddelen moet „worden behandeld als was hij vrijgesteld van accijns op de plaats van vervaardiging" [in de Duitse versie: „zum Zeitpunkt (het tijdstip) der Herstellung"; in de Engelse versie: „at the point of manufacture"].

52 — Artikel 22 juncto artikel 7 van richtlijn 92/12; zie ook de 18e overweging van de considerans van die richtlijn en het arrest van 23 november 2006, Joustra (C-5/05, Jurispr. blz. I-11075, punt 30).

53 — Deze tarieven kunnen per lidstaat aanzienlijk verschillen.

alcoholhoudende dranken in alle lidstaten en dus op de gehele interne markt op uniforme wijze worden toegepast [54] ten einde de goede werking van de interne markt te garanderen. [55]

87. Voorwaarde voor een goede werking van de interne markt is het vrije verkeer van alle goederen (artikel 26, lid 2, VWEU en de artikelen 28 tot en met 37 VWEU [56]), waartoe ook de accijnsgoederen behoren. [57] Dit houdt volgens het beginsel van wederzijdse erkenning [58] in dat de fiscale autoriteiten van de lidstaat van bestemming de door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van herkomst voorgenomen indeling van een goed als accijnsplichtig, niet-accijnsplichtig of als vrijgesteld van accijns erkent. [59] Want zelfs al verschillen de nationale tarieven voor alcohol en alcoholhoudende dranken sterk van elkaar, de verschuldigdheid van de accijnzen als zodanig is geharmoniseerd en in alle lidstaten aan dezelfde voorwaarden onderworpen. [60]

88. Het vrije verkeer van goederen op de interne markt zou onnodig worden bemoeilijkt indien de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk in een geval als het onderhavige in het kader van het door hen gehanteerde teruggaafmodel (zie artikel 4, lid 1, sub a, FA 1995) [61] eerst betaling van accijns voor de uit Frankrijk ingevoerde kookalcohol zouden verlangen, alleen om deze meteen weer terug te geven.

89. Vanzelfsprekend hebben de lidstaten het recht om passende maatregelen te nemen om fraude, ontduiking of misbruik op het gebied van belastingvrijstellingen te voorkomen. [62] Dergelijke maatregelen mogen echter alleen worden ingesteld wanneer er concrete, objectief verifieerbare aanwijzingen zijn voor het bestaan van een ernstig gevaar van fraude,

54 — Vierde overweging van de considerans van richtlijn 92/12 („Overwegende dat, om de totstandbrenging en de werking van de interne markt te waarborgen, de verschuldigdheid van de accijnzen in alle lidstaten gelijk moet worden geregeld"); zie in deze zin ook arresten van 2 april 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, Jurispr. blz. I-1605, punt 22), en 5 april 2001, Van de Water (C-325/99, Jurispr. blz. I-2729, punt 39), en arrest Joustra (aangehaald in voetnoot 52, punt 27).

55 — Eerste overweging van de considerans van richtlijn 92/12 en derde overweging van de considerans van richtlijn 92/83.

56 — Oude artikelen 14, lid 2, EG en 23 tot en met 31 EG.

57 — Eerste overweging van de considerans van richtlijn 92/12.

58 — Dit beginsel behoort sinds het arrest van 20 februari 1979, Rewe-Zentral („Cassis de Dijon", 120/78, Jurispr. blz. 649, punt 14), tot de vaste rechtspraak op het gebied van het vrije verkeer van goederen; zie bijvoorbeeld arrest van 22 oktober 1998, Commissie/Frankrijk („foie gras", C-184/96, Jurispr. blz. I-6197, punt 28).

59 — De wederzijdse erkenning lag ook ten grondslag aan het arrest Italië/Commissie (aangehaald in voetnoot 21). In dat arrest was de vraag aan de orde onder welke voorwaarden een lidstaat bij wijze van uitzondering kan weigeren door andere lidstaten verleende belastingvrijstellingen te erkennen, alhoewel hij hiertoe principieel verplicht is.

60 — Zie nogmaals de vierde overweging van de considerans van richtlijn 92/12.

61 — Dit model voor teruggaaf is gebaseerd op de door artikel 27, lid 6, van richtlijn 92/83 geboden optie en houdt in dat de accijns op alcohol eerst wordt betaald en vervolgens onder bepaalde voorwaarden weer wordt teruggegeven. In het geval van kookalcohol vindt teruggaaf pas plaats wanneer de betrokken producten daadwerkelijk bij de bereiding van levensmiddelen zijn verwerkt.

62 — Zie de inleidende formulering van artikel 27, lid 1, en de 22e overweging van de considerans van richtlijn 92/83.

ontduiking of misbruik [63], te meer daar binnen de werkingssfeer van artikel 27 van richtlijn 92/83 belastingvrijstelling de regel en de weigering ervan de uitzondering is. [64]

90. De lidstaat kan niet algemeen stellen dat ten aanzien van een bepaald product het risico van fraude, ontduiking of misbruik bestaat om de erkenning van de door de lidstaat van vervaardiging verleende vrijstelling bij voorbaat te weigeren. [65] Dit zou in strijd zijn met het vrije verkeer van goederen en overigens ook met het beginsel van loyale samenwerking tussen de lidstaten.

91. In het onderhavige geval staat volgens de feitelijke vaststellingen van de verwijzende rechter vast dat de in beslag genomen kookalcohol op grond van de toevoeging van zout en peper ongeschikt is voor consumptie als drank. Het zou economisch niet rendabel zijn de toevoeging van zout en peper ongedaan te maken, terwijl ook de alcohol in de producten niet in zijn geheel kan worden geïsoleerd. De verwijzende rechter merkt bovendien op dat er geen enkele aanwijzing is voor gevallen van misbruik in verband met kookalcohol als die in casu. Het staat dus met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid vast dat de in beslag genomen producten ook echt in de zin van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 voor de bereiding van levensmiddelen worden gebruikt.

92. Dit betekent dat er in een geval als het onderhavige geen concrete en objectief verifieerbare aanwijzingen zijn dat de betrokken producten in de lidstaat van vervaardiging ten onrechte als accijnsvrij respectievelijk vrijgesteld van accijns zijn beschouwd of dat zij op een wijze zouden kunnen worden gebruikt die indruist tegen het doel van de vrijstelling. Tegen deze achtergrond ontpopt het volharden van de Britse belastingdienst in de betaling van de accijns voor de litigieuze kookalcohol zich als puur formalisme, dat materieel niet valt te rechtvaardigen.

93. In het licht van het voorgaande zou de vierde prejudiciële vraag derhalve als volgt moeten worden beantwoord: Producten die in de lidstaat van vervaardiging als accijnsvrij of als vrijgesteld van accijns tot verbruik zijn uitgeslagen, mogen ook in een andere lidstaat waar zij voor commerciële doeleinden naartoe zijn gebracht, niet aan de bepalingen inzake de geharmoniseerde accijns worden

63 — Arrest Italië/Commissie (aangehaald in voetnoot 21, punt 52); in dezelfde zin — zij het in een andere context — arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 75), en 7 juli 2005, Commissie/Oostenrijk (C-147/03, Jurispr. blz. I-5969, punt 68).

64 — In deze zin — met betrekking tot artikel 27, lid 1, sub a en b, van richtlijn 92/83 — arresten Italië/Commissie (aangehaald in voetnoot 21, punt 50) en Profisa (aangehaald in voetnoot 49, punt 18).

65 — Volgens vaste rechtspraak mag niet louter op grond van het feit dat gebruik wordt gemaakt van wettelijke regelingen of fiscale mogelijkheden worden geconcludeerd dat sprake is van misbruik; zie bijvoorbeeld arresten van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punten 36 en 37); 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 61), en 30 januari 2007, Commissie/Denemarken (C-150/04, Jurispr. blz. I-1163, punt 58).

onderworpen, tenzij er concrete en objectief verifieerbare aanwijzingen zijn

— dat in de lidstaat van herkomst ten onrechte is aangenomen dat de betrokken producten accijnsvrij of vrijgesteld van accijns zijn

of

— dat producten die in de lidstaat van vervaardiging krachtens artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 zijn vrijgesteld van accijns, voor andere doeleinden dan de daar genoemde zouden kunnen worden gebruikt.

3. De door het Unierecht gestelde eisen aan de vrijstelling van accijns door middel van teruggaaf (tweede prejudiciële vraag)

94. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen welke eisen het Unierecht stelt aan de wijze waarop in het nationale recht uitvoering wordt gegeven aan de vrijstelling van de accijns in de zin van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83, wanneer de betrokken lidstaat kiest voor het teruggaafmodel van artikel 27, lid 6, van die richtlijn.

95. De achtergrond van deze vraag is dat een accijnsteruggaaf voor kookalcohol volgens het recht van het Verenigd Koninkrijk slechts mogelijk is onder bepaalde, uiterst beperkte voorwaarden, die zijn neergelegd in artikel 4 FA 1995. De verwijzende rechter noemt in zijn tweede vraag de volgende vereisten:

— De kookalcohol moet daadwerkelijk als ingrediënt bij de bereiding van levensmiddelen zijn gebruikt (artikel 4, lid 1, sub a, juncto lid 2, sub c, FA 1995).

— Verzoeken om teruggaaf kunnen alleen worden ingediend door personen die de kookalcohol zelf als ingrediënt in levensmiddelen hebben gebruikt of die als groothandelaar dergelijke levensmiddelen in de handel brengen (artikel 4, lid 3, sub a en b, FA 1995).

— Verzoeken om teruggaaf moeten worden ingediend binnen een termijn van uiterlijk vier maanden na verwerking van de kookalcohol (artikel 4, lid 5, sub a, FA 1995).

— Met de teruggaaf moet een bedrag van ten minste 250 GBP gemoeid zijn (artikel 4, lid 5, sub b, FA 1995).

96. Om te beginnen wil ik eraan herinneren dat het de lidstaten volgens artikel 27, lid 6, van richtlijn 92/83 vrijstaat de vrijstelling van de geharmoniseerde accijns te effectueren via teruggaaf van de betaalde accijns. [66]

97. De vaststelling van de modaliteiten van de accijnsteruggaaf is zaak van de lidstaten. Dit volgt enerzijds uit het beginsel van procedurele autonomie, anderzijds uit de inleidende zin van artikel 27, lid 1 van richtlijn 92/83 („De lidstaten verlenen [...] vrijstelling van de geharmoniseerde accijns op de voorwaarden die zij vaststellen [...]"). Wel moeten in deze context, zoals altijd, de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid in aanmerking worden genomen. [67]

98. In het onderhavige geval duidt niets erop dat de teruggaaf van accijns in de gevallen waarop het geharmoniseerde recht van de Unie van toepassing is, ten opzichte van de teruggaaf van andere, puur nationale accijnzen ongunstiger wordt behandeld. Dit betekent dat er vanuit het oogpunt van het *gelijkwaardigheidsbeginsel* geen problemen zijn.

99. Wel moet nader worden onderzocht of de in artikel 4 FA 1995 neergelegde voorwaarden voor teruggaaf verenigbaar zijn met het *doeltreffendheidsbeginsel*. Dit beginsel vereist dat de teruggaaf van de accijns in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt. [68] Hier komt volgens artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 nog bij dat de voorwaarden voor de teruggaaf moeten strekken tot „de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen en [tot] voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik".

100. Het vereiste dat de kookalcohol volgens artikel 4 FA 1995 daadwerkelijk voor de bereiding van levensmiddelen moet zijn gebruikt, is op zich genomen nog niet in strijd met de bepalingen van het Unierecht. Bij een teruggaafmodel in de zin van artikel 27, lid 6, van richtlijn 92/83 ligt het zelfs in de aard van de zaak dat de terug te geven accijns betrekking heeft op alcohol die reeds als culinair ingrediënt is gebruikt.

66 — Zie ook de 18e overweging van de considerans van richtlijn 92/83.

67 — Vaste rechtspraak; zie bijvoorbeeld de in de meest uiteenlopende zaken gewezen arresten van 27 maart 1980, Denkavit italiana (61/79, Jurispr. blz. 1205, punten 22-25); 9 november 1983, San Giorgio (199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12); 15 september 1998, Edis (C-231/96, Jurispr. blz. I-4951, punt 34); 6 oktober 2005, MyTravel (C-291/03, Jurispr. blz. I-8477, punt 17), en 26 januari 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Jurispr. blz. I-635, punt 31).

68 — Zie nogmaals de in voetnoot 67 aangevoerde arresten San Giorgio (punt 12), Edis (punt 34) en MyTravel (punt 17); in dezelfde zin arresten van 15 april 2008, Impact (C-268/06, Jurispr. blz. I-2483, punt 46), en 29 oktober 2009, Pontin (C-63/08, Jurispr. blz. I-10467, punt 43).

101. Alleen in het geval van geïmporteerde kookalcohol moeten de autoriteiten van de lidstaat van invoer, zoals reeds uiteengezet [69], een reeds in de lidstaat van productie verleende belastingvrijstelling erkennen. Zij kunnen in zoverre niet verlangen dat de accijns eerst wordt betaald en vervolgens — na het koken — een verzoek om teruggaaf wordt ingediend.

102. Het probleem van een regeling als die van artikel 4 FA 1995 is echter dat zij accijnsteruggaaf uitsluit indien hiermee een bedrag van minder dan 250 GBP gemoeid is. Dit minimumbedrag kan door de belastingdienst zelfs nog worden opgetrokken (artikel 4, lid 5, sub b, en lid 6 FA 1995).

103. Het recht van de Unie sluit niet principieel uit dat een lidstaat bagatelbedragen uitsluit van teruggaaf. Anders dan op het vlak van de btw [70], kent richtlijn 92/83 een dergelijke mogelijkheid echter niet. Maar zelfs aangenomen dat bagatelgrenzen ook zonder uitdrukkelijke toestemming in de richtlijn in het nationale recht mogen worden opgenomen, kan het bedrag van 250 GBP in geen geval als passend worden beschouwd. [71] Dit bedrag ligt duidelijk boven iedere denkbare de-minimisdrempel.

104. Hier komt nog bij dat de bagatelgrens in een regeling als artikel 4 FA 1995 is gekoppeld aan een beperking van de kring van personen die om teruggaaf mogen verzoeken evenals een naar verhouding korte termijn voor de indiening van de verzoeken. Die bestanddelen van de regeling — minimumbedrag, korte termijn en beperkte kring van rechthebbenden — versterken elkaars werking nog.

105. Zoals verzoekster in de procedure voor het Hof op duidelijke wijze heeft uiteengezet, hadden uitgaande van het in 2002 in het Verenigd Koninkrijk geldende accijnstarief [72] gedurende een periode van drie maanden op zijn minst 215 flessen kookwijn moeten worden gebruikt, om het voor accijnsteruggaaf volgens artikel 4 FA 1995 vereiste minimumbedrag van 250 GBP te bereiken. Die gegevens zijn door geen van de partijen in de procedure betwist.

69 — Zie mijn overwegingen betreffende de vierde prejudiciële vraag (punten 81-93 van deze conclusie).

70 — Zie artikel 183, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), betreffende de teruggaaf c.q. de overbrenging van overschotten.

71 — Op 16 juli 2002, de dag waarop de in casu relevante kookalcohol in beslag werd genomen, bedroeg de tegenwaarde van dit bedrag ongeveer 388 EUR, op 10 juni 2010, de dag van de terechtzitting in de onderhavige prejudiciële procedure, ongeveer 302 EUR.

72 — Verzoekster verwijst naar de periode vóór 27 april 2002, waarop volgens haar het grootste deel van haar verzoeken om teruggaaf betrekking heeft.

106. Onder voorbehoud van de toetsing van de juistheid van die gegevens door de verwijzende rechter valt hieruit gemakkelijk op te maken dat in het Verenigd Koninkrijk hooguit grote afnemers van kookalcohol in het genot van de accijnsvrijstelling van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 kunnen komen. Tal van restaurants en andere bedrijven die kookalcohol slechts af en toe en in ieder geval in kleinere hoeveelheden bij de bereiding van levensmiddelen gebruiken, zijn gezien het strikte karakter van de Britse teruggaafregeling feitelijk uitgesloten van de belastingvrijstelling.

107. Bovendien kent artikel 4, lid 3, FA 1995 het recht, om accijnsteruggaaf te verzoeken uitsluitend toe aan personen die kookalcohol zelf als ingrediënt in levensmiddelen hebben gebruikt of die dergelijke levensmiddelen als groothandelaar in de handel brengen. Een groothandelaar als verzoekster, die alleen de kookalcohol op zich in de handel brengt, maar niet de hiermee bereide levensmiddelen, kan dus niet om teruggaaf verzoeken.

108. Over het geheel genomen heeft een regeling als artikel 4 FA 1995 uiteindelijk tot gevolg dat de — verplichte — accijnsvrijstelling in de zin van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 vrijwel geen effect sorteert. Dit staat haaks op het recht van de Unie, dat bepaalt dat de door de lidstaten vastgelegde voorwaarden een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen mogelijk moeten maken (artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83). Ook het beginsel dat binnen de werkingssfeer van artikel 27 van richtlijn 92/83 de belastingvrijstelling de regel en de weigering ervan de uitzondering is [73], wordt op deze manier op zijn kop gezet.

109. Nu mogen de lidstaten bij de vastlegging van hun nationale regelgeving inzake accijnsvrijstelling of -teruggaaf ook rekening houden met het vereiste van voorkoming van belastingontduiking, fraude en misbruik. [74] Zoals ik reeds heb uiteengezet, moeten echter bij een weigering van vrijstelling of teruggaaf concrete en objectief verifieerbare aanwijzingen voor misbruik bestaan. Dergelijke aanwijzingen zijn er volgens de informatie

73 — Zie wederom — met betrekking tot artikel 27, lid 1, sub a en b, van richtlijn 92/83 — arresten Italië/Commissie (aangehaald in voetnoot 21, punt 50) en Profisa (aangehaald in voetnoot 49, punt 18).

74 — Zie de inleidende zin van artikel 27, lid 1, en de 22e overweging van de considerans van richtlijn 92/83.

waarover het Hof beschikt ten aanzien van de litigieuze kookalcohol echter niet. Een regeling die voorziet in een naar verhouding korte termijn voor het indienen van verzoeken om teruggaaf, bedragen onder 250 GBP principieel van teruggaaf uitsluit en bovendien groothandelaren in kookalcohol algemeen geen recht toekent om om teruggaaf van accijns te verzoeken, gaat duidelijk verder dan met het oog op het legitieme doel van misbruikbestrijding noodzakelijk is.

110. Al met al moet de tweede prejudiciële vraag derhalve als volgt worden beantwoord: Een nationale regeling die voorziet in een vervaltermijn van vier maanden voor de teruggaaf van de accijns op kookalcohol en een minimaal teruggaafbedrag van 250 GBP, en die groothandelaren in kookalcohol uitsluit van de kring van personen die om teruggaaf kunnen verzoeken, is in strijd met artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 en het doeltreffendheidsbeginsel.

VI — Conclusie

111. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging het verzoek om een prejudiciële beslissing van het First-Tier Tribunal (Tax), Verenigd Koninkrijk, als volgt te beantwoorden:

„1) Wijn en port waaraan met het oog op het gebruik ervan als kookwijn of kookport zoveel zout en peper zijn toegevoegd dat zij ongeschikt voor consumptie als drank zijn, vallen niet onder het begrip ethylalcohol in de zin van artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83.

2) Kookalcohol die aan de geharmoniseerde accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken is onderworpen, dient op grond van artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 van die accijns te worden vrijgesteld.

3) Producten die in de lidstaat van vervaardiging als accijnsvrij of als vrijgesteld van accijns tot verbruik zijn uitgeslagen, mogen ook in een andere lidstaat waar zij voor commerciële doeleinden naartoe zijn gebracht, niet aan de bepalingen inzake de geharmoniseerde accijns worden onderworpen, tenzij er concrete en objectief verifieerbare aanwijzingen zijn

— dat in de lidstaat van herkomst ten onrechte is aangenomen dat de betrokken producten accijnsvrij of vrijgesteld van accijns zijn

of

— dat producten die in de lidstaat van vervaardiging krachtens artikel 27, lid 1, sub f, van richtlijn 92/83 zijn vrijgesteld van accijns, voor andere doeleinden dan de daar genoemde zouden kunnen worden gebruikt.

4) Een nationale regeling die voorziet in een vervaltermijn van vier maanden voor de teruggaaf van de accijns op kookalcohol en een minimaal teruggaafbedrag van 250 GBP, en die groothandelaren in kookalcohol uitsluit van de kring van personen die om teruggaaf kunnen verzoeken, is in strijd met artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 en het doeltreffendheidsbeginsel."